



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Sylvie Šiškeové a soudců Karla Šimky a Evy Šonkové v právní věci žalobkyně: **ROSE COMPANY s.r.o.**, se sídlem Kurta Konráda 2457/8, Praha 9, zast. JUDr. Ing. Jaroslavem Hostinským, advokátem se sídlem Vinohradská 2134/126, Praha 3, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 3. 2022, č. j. 11988/22/5300-22444-704601, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 24. 1. 2024, č. j. 9 Af 9/2022-59,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro hlavní město Prahu (správce daně) na základě daňové kontroly doměřil žalobkyni dvěma dodatečnými platebními výměry daň z přidané hodnoty (DPH) za zdaňovací období září a října 2017 včetně penále. Dospěl totiž k závěru, že žalobkyně neprokázala existenci zdanitelného plnění od společnosti VIOLA CZ ZLÍN v. o. s. (dále jen „Viola“; od 20. 12. 2021 je tato společnost vymazána z obchodního rejstříku), a nesplnila tak podmínky pro uplatnění nároku na odpočet DPH podle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále „zákon o DPH“). Žalovaný změnil dodatečné platební výměry tak, že u každého zrušil povinnost žalobkyně uhradit penále a ve zbytku je potvrdil.

[2] Proti rozhodnutí žalovaného se žalobkyně bránila u Městského soudu v Praze, který žalobu zamítl.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[3] Žalobkyně (dále „stěžovatelka“) podala proti rozsudku městského soudu kasační stížnost. Vzhledem k jejímu rozsahu shrne Nejvyšší správní soud (NSS) kasační námitky vždy v příslušné části svého právního posouzení, kde na ně také přímo zareaguje.

[4] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti setrval na závěrech napadeného rozhodnutí a ztotožnil se s městským soudem.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[5] Kasační stížnost je přípustná a projednatelná, není však důvodná.

III. A. (Ne)přezkoumatelnost rozsudku městského soudu

[6] NSS se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Obecně lze uvést, že z odůvodnění rozsudku krajského (městského) soudu jako celku musí být jasný názor soudu na podstatné aspekty rozhodované věci. Případné dílčí nedostatky či nízká kvalita rozsudku nepůsobí samy o sobě nepřezkoumatelnost (rozsudek NSS ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, č. 133/2004 Sb. NSS). Zrušení rozsudku pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat (rozsudek NSS ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016-64, bod 61).

[7] NSS dále připomíná, že krajský soud není povinen podrobně reagovat na každou dílčí námitku. Absence odpovědi na argument účastníka řízení v odůvodnění tak bez dalšího nezpůsobuje nepřezkoumatelnost rozhodnutí. Zejména u velmi obsáhlých podání by tento přístup vedl k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivit a hospodárnosti řízení. Podstatné je, aby se soud vypořádal se všemi stěžejními námitkami účastníka řízení tak, aby žádná z nich nezůstala bez odpovědi. Odpověď na základní námitky však v sobě může v některých případech konzumovat i odpověď na některé dílčí a související námitky (rozsudek NSS ze dne 30. 4. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008-130). Není porušením práva na spravedlivý proces, pokud soud nebuduje své závěry na podrobné oponentuře jednotlivě vznesených námitek, ale postaví proti nim vlastní ucelený argumentační systém (nálezn Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68).

[8] Nepřezkoumatelnost dále nemůže být projevem subjektivní představy účastníka řízení o tom, jak podrobně měl krajský soud rozsudek odůvodnit, ale objektivní překážkou, která kasačnímu soudu znemožňuje jeho přezkum (rozsudek NSS ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Azs 69/2016-24). Takovou vadu napadeného rozsudku však NSS neshledal.

[9] Stěžovatelka namítala nepřezkoumatelnost rozsudku městského soudu v několika částech kasační stížnosti. NSS k tomu uvádí, že byt mohl být napadený rozsudek

pokračování

v některých ohledech podrobnější, je z něj seznatelné, z jakých důvodů městský soud žalobu zamítl. Zdůraznil, že stěžovatelce nebyl odepřen nárok na odpočet DPH na základě pochybností správce daně, ale proto, že nepředložila důkazy, které by pochybnosti správce daně rozptýlily. O tom, jaké důkazy stěžovatelka v řízení předložila, přitom nebylo sporu. Městský soud se s pochybnostmi daňových orgánů povětšinou ztotožnil a vysvětlil, na základě čeho dospěl ke svým závěrům. Jeho rozsudek je tak přezkoumatelný. K dílčím námitkám nepřezkoumatelnosti se NSS podrobněji vyjádří v rámci vypořádání těch kasacních bodů, v jejichž rámci je stěžovatelka uplatnila.

III. B. Nárok na odpočet DPH a rozložení důkazního břemene v daňovém řízení

[10] Podle § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních.*

[11] Podle odst. 5 písm. c) téhož ustanovení *správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.*

[12] Nárok na odpočet DPH vzniká při splnění zákonem stanovených hmotněprávních podmínek ve smyslu § 72 odst. 1 zákona o DPH. Podle něj má plátce daně nárok na odpočet daně, pokud přijal zdanitelná plnění, která použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Z § 73 odst. 1 téhož zákona plyne povinnost daňového subjektu mít pro uplatnění nároku na odpočet DPH, který vůči němu uplatnil jiný plátce, daňový doklad splňující zákonem stanovené náležitosti.

[13] Tyto formální podmínky přiznání nároku na odpočet je třeba vykládat tak, že *„prokazování nároku na odpočet daně je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno.“* (rozsudek NSS ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011-103, bod 42). Pokud daňový doklad ztratí svou důkazní hodnotu předvídanou § 73 odst. 1 zákona o DPH, je třeba nárok na odpočet daně prokázat jiným způsobem (rozsudek NSS ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 10/2010-71).

[14] K otázce rozložení důkazního břemene v daňovém řízení NSS odkazuje na svůj rozsudek ze dne 11. 4. 2019, č. j. 5 Afs 133/2018-27. Objasnil v něm, že v daňovém řízení nedochází k přenosu či přechodu důkazního břemene. Důkazní břemeno totiž stíhá daňový subjekt a správce daně v průběhu celého řízení, a to vždy v limitovaném rozsahu uvedeném v § 92 odst. 3, resp. 5 daňového řádu. Daňový subjekt je v jakémkoli stádiu řízení povinen prokazovat, co uvedl v daňovém přiznání, resp. v účetnictví. Správce daně prokazuje mj. skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Rozsah tohoto břemene se v průběhu řízení nemění, nepřechází z jednoho na druhého, každý si nese vždy své důkazní břemeno v zákonem stanoveném rozsahu.

[15] Lze shrnout, že břemeno tvrzení a břemeno důkazní ohledně toho, co uvedl v daňovém přiznání, nese daňový subjekt. Správce daně může požadovat, aby daňový subjekt doložil svá tvrzení jinak, než pouze formálními daňovými doklady. Předtím však musí správce daně unést své důkazní břemeno ohledně toho, že o souladu dokladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby (rozsudek NSS ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012-61). Pokud se mu to podaří, je na daňovém subjektu, aby doložil pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigoval. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (rozsudek NSS ze dne 31. 8. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS).

III. C. Skutečnosti zjištěné ze správního spisu

[16] Správce daně neuznal stěžovatelce nárok na odpočet DPH u přijatých zdanitelných plnění od společnosti Viola, neboť neprokázala naplnění hmotněprávní podmínky vzniku tohoto nároku. Správci daně vznikly pochybnosti o souladu stavu deklarovaného v daňovém dokladu se skutečností, stěžovatelka však neprokázala faktické uskutečnění zdanitelného plnění, konkrétně výrobu palet fakturovanou na daňových dokladech č. 172017 ze dne 30. 9. 2017 a č. 292017 ze dne 31. 10. 2017.

[17] NSS ze správního spisu zjistil, že stěžovatelka podala za posuzovaná zdaňovací období řádná daňová přiznání. K výzvě správce daně ze dne 19. 12. 2017 předložila mj. evidenci pro účely DPH za září 2017, objednávky, faktury a příjmové pokladní doklady.

[18] Dne 21. 11. 2018 proběhlo ústní jednání. Zástupce stěžovatelky uvedl, že spolupráce se společností Viola probíhala pouze v září a říjnu 2017. Stěžovatelka obdržela velkou zakázku od společnosti PERM Technologies s.r.o. (dále „společnost Perm“). Tehdy však neměla dostatek zaměstnanců, a proto využila jako subdodavatele společnost Viola. Činnost zaměstnanců subdodavatele a stěžovatelky probíhala stejně. Každá skupina zaměstnanců pracovala ve své hale pronajaté od společnosti Perm, aby se jejich práce nemísila. Materiál dodala společnost Perm. Zaměstnanci používali i její svářečky; brusky a ostatní nástroje měli vlastní. Práce byla předávána na témže místě. Daňové doklady byly doručeny zřejmě poštou a úhrada proběhla v hotovosti. Cena byla dohodnuta ústně, stanovena byla podle počtu palet. Kontrolu prací za stěžovatelku prováděl pan M. G. Jmenný seznam zaměstnanců společnosti Viola či jinou evidenci stěžovatelka nevedla.

[19] Dne 11. 4. 2019 byla u stěžovatelky zahájena daňová kontrola DPH za zdaňovací období září a října 2017 v rozsahu plnění přijatých od společnosti Viola. Předmětem plnění měla být výroba různých druhů kovových palet. K těmto plněním stěžovatelka před zahájením kontroly předložila daňový doklad č. 172017 včetně objednávky č. 0309/2017 a daňový doklad č. 292017 včetně objednávky č. 0110/2017. Přestože na dokladech byla uvedena forma úhrady bankovním převodem, podle sdělení stěžovatelky proběhla úhrada v hotovosti. K tomu stěžovatelka předložila příjmové pokladní doklady společnosti Viola a své výdajové pokladní doklady.

[20] Konkrétně se jednalo o příjmové pokladní doklady č. 0004177 ze dne 2. 10. 2017, č. 0004178 ze dne 9. 10. 2017, č. 0004179 ze dne 16. 10. 2017, všechny na částku 250 000 Kč,

pokračování

a doklad č. 0004180 ze dne 23. 10. 2017 na částku 240 000 Kč. Jako účel platby byl uveden daňový doklad č. 172017. Předložené výdajové doklady byly následující: č. 004/2018 ze dne 3. 1. 2018, bez čísla ze dne 4. 1. 2018, č. 09/2018 ze dne 10. 1. 2018, bez čísla ze dne 12. 1. 2018, č. 014/2 ze dne 14. 1. 2018, bez čísla ze dne 18. 1. 2018, bez čísla ze dne 5. 2. 2018, bez čísla ze dne 12. 2. 2018, všechny tyto na částku 250 000 Kč a bez uvedeného účelu platby, dále výdajový daňový doklad č. 33/2 ze dne 22. 1. 2018 na částku 101 493 Kč bez uvedeného účelu platby, bez čísla ze dne 1. 3. 2018 na částku 250 000 Kč s uvedeným účelem platby daňovým dokladem č. 292017, bez čísla ze dne 19. 3. 2018 na částku 250 000 Kč s uvedeným účelem platby daňovým dokladem č. 292017 a bez čísla ze dne 14. 4. 2018 na částku 75 727 Kč s uvedeným účelem platby daňovým dokladem č. 292017.

[21] Správce daně poukázal na to, že na některých dokladech chybí údaje jako číslo či účel platby. U žádného dokladu není uvedeno, kdo hotovost předával ani kdo ji přebíral. Některé výdajové doklady nejsou opatřeny podpisem příjemce, číslování u dokladů č. 004/2018, 09/2018 a 014/2 postrádá logickou posloupnost. Správce daně upozornil na to, jaké údaje musí obsahovat účetní doklady v souladu s § 11 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví.

[22] Kromě již specifikovaných příjmových a výdajových dokladů stěžovatelka doložila evidenci DPH za období září a říjen 2017, daňový doklad č. 172017 včetně objednávky č. 0309/2017 spolu s jedenácti dodacími listy a daňový doklad č. 292017 včetně objednávky č. 0110/2017 spolu s dvanácti dodacími listy. Z daňových dokladů a objednávek neplyne počet objednávaných druhů palet. V dodacích listech již počty kusů uvedeny jsou.

[23] Dne 29. 7. 2019 zaslal správce daně stěžovatelce výzvu k prokázání skutečností podle § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu. Požadoval prokázat, že stěžovatelka skutečně přijala deklarovaná plnění podle daňových dokladů. Předložené daňové doklady neobsahovaly specifikaci rozsahu a předmětu plnění v souladu s § 29 odst. 1 písm. f) zákona o DPH a jednotkovou cenu bez daně podle písm. i) téhož ustanovení. Podle správce daně z nich nebylo možné jednoznačně identifikovat plnění.

[24] Správce daně v rámci své vyhledávací činnosti a z veřejně dostupných rejstříků zjistil okolnosti, které podle něj nasvědčovaly tomu, že společnost Viola fakticky nevykonávala ekonomickou činnost, ale pouze formálně v daňových přiznáních k DPH a v kontrolních hlášeních vykazovala zdanitelná plnění. Na adrese jejího sídla nebyl nikdo ze společnosti k zastizení, společnost neměla v živnostenském rejstříku zapsanou žádnou provozovnu, správce daně nedohledal veřejnou prezentaci její činnosti. Společnost nebyla vedena u České správy sociálního zabezpečení (ČSSZ) v registru zaměstnavatelů a neměla zde nahlášené žádné zaměstnance. Od roku 2014 nezveřejňovala účetní závěrky, v přiznání k DPH uvedla jako hlavní ekonomickou činnost „*demolice a příprava staveníště*“. Předmětem fakturace na dokladech vydaných společností Viola byly např. technické či úklidové práce, práce při výrobě betonových výrobků, úprava zeleně a úklid. V přiznáních k DPH a v kontrolním hlášení za daná období nevykázala žádná přijatá plnění ve smyslu drobných nákupů (provozní režie).

[25] Společnost Viola k výzvě správce daně předložila příjmové daňové doklady č. 4177, č. 4178, č. 4179 a č. 4180, které se shodovaly s příjmovými doklady předloženými stěžovatelkou. Žádné jiné doklady či listiny však nepředložila, a tedy neposkytla správci

daně požadovanou součinnost a znemožnila mu zahájení daňové kontroly (o což se pokoušel v roce 2018).

[26] Pochybnosti o tom, zda stěžovatelka sporná plnění skutečně přijala, odůvodnil správce daně tím, že ačkoli spolupráce se společností Viola byla jednorázová, nebyla sepsána žádná smlouva. Stěžovatelka přijala daňové doklady vystavené společností Viola nesplňující náležitosti podle § 29 odst. 1 písm. f) a i) zákona o DPH. Ačkoli měla být úhrada na základě těchto daňových dokladů provedena bankovním převodem, došlo k ní až po datu splatnosti v hotovosti. Hotovostní platby proběhly v několika platbách s ohledem na zákon č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti, a stěžovatelčin zástupce o nich nevěděl podrobnosti. Na výdajových dokladech stěžovatelky také chybí údaje (body [20] a [21] tohoto rozsudku) a nesplňují náležitosti podle zákona o účetnictví. Stěžovatelka nepředložila seznam pracovníků společnosti Viola, kteří pracovali na zakázce pro společnost Perm. Společnost Viola nebyla v daných obdobích vedena u ČSSZ v registru zaměstnavatelů a neměla zde nahlášené žádné zaměstnance. Patrně tedy nevykonávala ekonomickou činnost (bod [24] tohoto rozsudku).

[27] Stěžovatelka k výzvě správce daně uvedla, že její jednatel Ciprian Viorel Gherge předával hotovost pro společnost Viola panu B. v obchodním centru v Praze na Černém Mostě nebo v Lomnici nad Popelkou. K tomu doložila kopii pasu pana B. Uvedla, že seznam zaměstnanců správci daně poskytla. Jednalo se o pracovníky pracující pro stěžovatelku na základě dohody o provedení práce. Stěžovatelka doložila i doklady ke školení těchto zaměstnanců. Dále zaslala účetní deník, knihu analytické evidence, položkový rozpis z deníku a obratovou předvahu, vše za rok 2017.

[28] V rámci výsledku kontrolního zjištění poukázal správce daně na to, že stěžovatelka neobjasnila, jak navázala obchodní spolupráci se společností Viola, a dále na absenci písemné smlouvy a neúplnost daňových dokladů. Plnění, která měla stěžovatelka přijmout od společnosti Viola, byla navázána na uskutečněná plnění pro společnost Perm. Podle stěžovatelky se na zakázkách pro Perm podílela společnost Viola. Zaměstnanci této společnosti pracovali v areálu ve Staré Lomnici nad Popelkou, který má stěžovatelka pronajatý od společnosti Perm. Pracovali ve své hale, aby se nemísila práce, kterou vykonali kmenoví zaměstnanci stěžovatelky. Jednalo se o stejný druh práce. Zaměstnanci společnosti Viola stejně jako stěžovatelčini zaměstnanci používali zařízení a materiál poskytnutý společností Perm. Stěžovatelka nevedla evidenci ani výkazy práce zaměstnanců subdodavatele. Na základě počtu zaměstnanců stěžovatelky, analýzy kontrolních hlášení a objemu zakázek pro Perm dospěl správce daně k závěru, že stěžovatelka měla dostatek zaměstnanců pro realizaci zakázek pro Perm a subdodavatele tak nepotřebovala. Zmínil také hotovostní platby po datu splatnosti a neuvedení oprávnění, na jehož základě pan B. přebíral hotovost. Ze záporného stavu stěžovatelčiny pokladny správce daně dovodil, že avizované platby nemohly proběhnout. Tato zjištění se promítla ve zprávě o daňové kontrole.

[29] V odvolacím řízení stěžovatelka předložila pět příjmových dokladů a opravu knihy analytické evidence k vysvětlení záporného stavu. Mělo se jednat o nezaúčtovanou zápůjčku od jejího jednatele.

pokračování

[30] Žalovaný se v napadeném rozhodnutí ztotožnil s pochybnostmi správce daně a vypořádal se s odvolacími důvody. Zrušil pouze penále z doměřené daně, neboť správce daně již před zahájením daňové kontroly disponoval informacemi, na jejichž základě bylo možné předpokládat doměření daně, a měl proto stěžovatelku vyzvat k podání dodatečných daňových tvrzení. K důkazům předloženým v odvolacím řízení uvedl, že na dokladech chybí informace o tom, od koho byla hotovost přijata, na třech dokladech je uvedeno pouze „*úklad do firmy*“. Doklady jsou opatřeny razítkem stěžovatelky a podpisem zaúčtovatele. Z dokladů lze zjistit účtovací předpis 211100/249100. Podle žalovaného byly tyto důkazy vytvořeny účelově a neprokazují faktický stav zápůjčky ani skutečnost, že tato hotovost byla následně použita na úhradu zdanitelného plnění přijatého od společnosti Viola. Již vůbec pak nemohou prokázat uskutečnění tohoto plnění.

III. D. Pochybnosti správce daně a prokázání naplnění hmotněprávních podmínek vzniku nároku na odpočet DPH

[31] V řízení před městským soudem byla sporná otázka hodnocení důkazů, které stěžovatelka předložila. Stěžovatelka v žalobě obsáhle rozporovala jednotlivé skutečnosti, jež u správce daně vyvolaly pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti povinných evidencí, účetních záznamů a dalších důkazních prostředků.

[32] NSS nejprve považuje za stěžejní vypořádat se s tím, zda správce daně unesl své důkazní břemeno ohledně skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost stěžovatelčina účetnictví. Až poté bude namíste posoudit, zda stěžovatelka vyvrátila pochybnosti správce daně a prokázala uskutečnění deklarovaného zdanitelného plnění jinými důkazy. Celou kasační stížností se totiž prolíná argumentace zpochybňující závěry městského soudu. Stěžovatelka je přesvědčena, že unesla své důkazní břemeno, zatímco správce daně nikoli. Naznačuje, že hodnocení zjištěných skutečností ze strany správce daně bylo tendenční a bagatelizující.

[33] Městský soud správně upozornil na to, že nárok na odpočet DPH stěžovatelce nebyl uznán nejen na základě pochybností správce daně, ale proto, že k řadě z nich nepředložila dostatečně věrohodné důkazy, jimiž by je vyvrátila. Podle městského soudu některá zjištění správce daně, pokud by byla jen ojedinělá či izolovaná tak, jak je vnímala stěžovatelka a napadala v jednotlivých bodech žaloby, nemusela zakládat jeho pochybnosti. Ve vzájemné souvislosti však vznikla mozaika důvodných pochybností, která postačovala k unesení důkazního břemene ohledně prokázání skutečností vyvracejících stěžovatelčino daňové tvrzení.

[34] Žalovaný se ztotožnil s pochybnostmi správce daně i z nich plynoucími závěry, jež popsal v bodech 29 až 38, resp. 62 až 70 napadeného rozhodnutí. Městský soud se s těmito závěry povětšinou ztotožnil. Na fakturách předložených stěžovatelkou nebyly uvedeny počty kusů ani jednotkové ceny zboží. Faktury byly hrazeny v hotovosti, ačkoli se předpokládala úhrada bankovním převodem. Z příjmových pokladních dokladů není zřejmé, kdo předával a kdo přijímal hotovost, na většině z nich není uveden účel platby. Výdajové pokladní doklady nejsou opatřeny podpisem příjemce, není uveden účel platby a na některých chybí číslo. V případě, že je číslo uvedeno, postrádá logickou posloupnost (body [20] a [21] tohoto rozsudku).

[35] Pokladní doklady navíc neprokazují uskutečnění zdanitelného plnění, dokonce nemusí ani samy prokazovat předání hotovosti (mohou být pravdivé, ale také nikoli; podstatný je fakt skutečné existence hotovosti v danou dobu na daném místě a její skutečné předání a převzetí mezi osobami, které si je podle dokladu měly předat). Způsobilým důkazním prostředkem k prokázání uskutečnění zdanitelného plnění se doklad o úhradě může stát v situaci, kdy je celý průběh deklarované transakce osvědčen dalšími přesvědčivými důkazními prostředky, o nichž není pochyb, a existuje spolehlivá vazba mezi daňovým dokladem a těmito důkazními prostředky. Daňový doklad nelze v procesu dokazování pojímat jako zcela samostatný izolovaný dokument. Váže se k němu celá řada dalších dokladů a záznamů, které vytváří ověřitelnou vazbu mezi dokladem a dodáním zboží či poskytnutím služby a jsou přesvědčivé ve svém celku a provázanosti. Tvoří pak spolehlivou auditní stopu, zdokumentovaný tok plnění, kterou daňový subjekt zajistí především tím, že bude uschovávat veškeré související informace, doklady a dokumenty od samotného počátku transakce (např. informace o získání obchodního partnera, o původu zboží, objednávky, zajištění dopravy, skladovou evidenci; srov. rozsudek NSS ze dne 10. 2. 2016, č. j. 5 Afs 99/2015-106). Tak tomu však nyní posuzované věci nebylo.

[36] Rovněž předložené objednávky byly obecné, bez uvedení množství zboží. Není tak zřejmé, jak mohla společnost Viola vědět, kolik zaměstnanců má na zakázku vyslat. Zaměstnanci této společnosti měli podle tvrzení stěžovatelky, stejně jako stěžovatelčini zaměstnanci, používat materiál poskytnutý společností Perm a částečně využívat jejich vybavení. Z objednávek nelze seznat uskutečnění zdanitelného plnění tak, jak bylo deklarováno. Počet dodaných palet sice plyne z dodacích listů, ale nelze z nich zjistit, kdo zboží předával, obsahují pouze razítko stěžovatelky. Daňové orgány je proto vyhodnotily pouze jako formální důkaz.

[37] V daňovém řízení (ani později) nebylo ani objasněno, proč stěžovatelka navázala obchodní spolupráci právě se společností Viola. Přestože se jednalo o první a krátkodobou spolupráci (pouze v kontrolovaných zdaňovacích obdobích), nebyla uzavřena písemná smlouva. To samo o sobě nelze považovat za důvod k pochybnosti, neboť někdy je i u větších zakázek pochopitelné jejich zadávání bez rozsáhlejších písemných podkladů (např. v dlouhodobém vztahu mezi obchodními partnery či za situace, kdy mezi nimi existuje důvěra a vzájemné vazby). Absence písemné smlouvy však v daném konkrétním kontextu naznačuje možnost (jistě však ne jistotu), že údajná spolupráce mohla být ve skutečnosti umělá a bez skutečného obsahu spočívajícího v reálném poskytování služby.

[38] NSS si je vědom, že je vždy nutné zohlednit konkrétní okolnosti případu. V posuzované věci však žalovaný hodnotil zjištěné skutečnosti zakládající pochybnosti správce daně v souladu s judikaturou. V rozsudku ze dne 21. 2. 2023, č. j. 8 Afs 28/2021-49, posoudil NSS jako dostatečně závažné pochybnosti správce daně založené na tom, že deklarovaní dodavatelé úklidových služeb neměli v kontrolovaných zdaňovacích obdobích takový počet zaměstnanců, jaký byl potřebný k provádění úklidových prací, což správce daně dovodil nejen z údajů založených ve sbírce listin obchodního rejstříku, ale především z informací od místně příslušných správců daně a okresní správy sociálního zabezpečení. Podobně v případě stěžovatelky bylo o společnosti Viola z evidencí ČSSZ zjištěno, že v době, kdy měla být uskutečněna sporná plnění, vůbec nebyla vedena v evidenci

pokračování

zaměstnavatelů a žádné zaměstnance tak mít neměla. V součinnosti s úřadem práce správce daně zjistil, že Viola nepodávala ani informace o nástupu občana EU/EHP a Švýcarska nebo jeho rodinného příslušníka nebo cizince, který nepotřebuje pracovní oprávnění, do zaměstnání.

[39] Co se týče nekontaktnosti obchodního partnera daňového subjektu, NSS judikuje, že se jedná o okolnost, která sama o sobě nemůže vést k odepření nároku na odpočet DPH, může však založit pochybnosti správce daně o tom, že se plnění skutečně odehrálo tak, jak bylo deklarováno (rozsudky ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013-37, bod 48, ze dne 18. 2. 2021, č. j. 1 Afs 180/2020-41, bod 24, nebo ze dne 8. 8. 2023, č. j. 4 Afs 221/2022-59, bod 50).

[40] Podle stěžovatelky vyšlo v daňovém řízení najevo, že společnost Viola poskytuje služby více než dvanáct let, a že nebyla zcela nekontaktní. Toto tvrzení je však podle NSS neopodstatněné. Společnost Viola sice správci daně zaslala pokladní doklady a sporná plnění uvedla v kontrolních hlášeních, následně však přestala komunikovat a neumožnila správci daně zahájit daňovou kontrolu. Nekontaktnost dodavatele sama o sobě sice stěžovatelčinu pozici nezhoršuje, ale ani nezlepšuje. To, že byla společnost Viola v rozhodnou dobu zapsána v obchodním rejstříku dvanáct let, nevypovídá nic o tom, zda v tomto období skutečně vykonávala ekonomickou činnost, případně jakého druhu. Správce daně poukazoval také na to, že hlavní ekonomickou činností společnosti Viola podle podaných přiznání k DPH měla být *demolice a příprava stavenišť*. Nekontaktnost společnosti Viola nadto nebyla stěžovatelce kladena k tíži při hodnocení, zda důkazní prostředky, které předložila, dostačují k unesení jejího důkazního břemena.

[41] Mimo výše uvedených skutečností poukazovaly daňové orgány také na záporný stav pokladny. Rovněž podle nich nebylo zřejmé, na základě jakého oprávnění přebíral pan B. hotovost, pokud nebyl zaměstnancem společnosti Viola ani jejím statutárním orgánem.

[42] Městský soud se neztotožnil se závěrem daňových orgánů, že z důvodu počtu zaměstnanců stěžovatelky v rozhodných měsících ve srovnání se stavem jejich zaměstnanců v období srpna a listopadu 2017 a z hlášení zaměstnanců u ČSSZ je zjevné, že stěžovatelka měla dostatek vlastních pracovních sil a nemusela využívat subdodavatele. NSS souhlasí s městským soudem, že jde o pouhou úvahu, nikoli o průkaznou pochybnost. Potřeba přizvat k výrobě palet subdodavatele mohla vycházet z jiných vnitřních provozních poměrů stěžovatelky. Obdobně nebyla stěžovatelka povinna evidovat pracovníky společnosti Viola a kontrolovat jejich pohyb, i když to mohlo přispět ke zjištění, zda jí společnost Viola poskytovala plnění. V daňovém řízení nelze zcela přenášet odpovědnost za obchodní činnost dodavatele na daňový subjekt a argumentovat tím, že pokud stěžovatelka kontrolu neprováděla, prokazuje to neexistenci zaměstnanců jejího dodavatele. Tato dílčí nesprávnost úvah daňových orgánů však nesnižuje význam ostatních pochybností. Důvodné pochybnosti o existenci zaměstnanců společnosti Viola navíc vyvolává především fakt, že tato společnost nebyla vedena v evidenci zaměstnavatelů a v rozhodnou dobu neměla u ČSSZ hlášené žádné zaměstnance. Pokud měla stěžovatelce v rozhodné době dodávat plnění, které vyžadovalo vcelku rozsáhlou faktickou činnost dělnického charakteru, muselo být patrné, kdo ji poskytoval – pokud by to nebyli legální zaměstnanci (o nichž není známo, že by v rozhodné době existovali), v úvahu připadají jistě subdodavatelé a jejich zaměstnanci

či jiní pracovníci (tato eventualita však též z dostupných informací neplyne) či případně jiné nestandardní zdroje (teoreticky jsou myslitelní např. ilegální pracovníci; ani nic takového z dostupných informací ovšem neplyne).

[43] Je dále možné, že virtuální sídlo společnosti Viola mohlo mít ekonomické opodstatnění, jak tvrdí stěžovatelka, neboť se její činnost mohla soustřeďovat do areálů odběratelů. Samo o sobě by tak virtuální sídlo nemohlo založit důvodné pochybnosti správce daně. V posuzované věci však bylo zjištěno více okolností, které založily jeho pochybnosti, a virtuální sídlo dodavatele bylo jednou z nich.

[44] NSS připomíná, že ačkoli je prokazování nároku na odpočet daně primárně záležitostí dokladovou, je třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálněprávním. Ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi tedy nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, není-li prokázáno, že se zdanitelné plnění uskutečnilo tak, jak je v nich deklarováno (či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění). Lze uzavřít, že daňové orgány unesly své důkazní břemeno ohledně důvodných pochyb o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti a správnosti stěžovatelčina účetnictví. NSS souhlasí s městským soudem, že některé z okolností by samy o sobě nemohly založit důvodné pochybnosti správce daně, avšak důkazní prostředky je třeba hodnotit i ve vzájemné souvislosti. To daňové orgány i městský soud učinily a NSS jejich závěru přisvědčil.

[45] Stěžovatelka navíc kromě zpochybněných formálních dokladů v řízení nepředložila nic, co by prokazovalo faktické uskutečnění zdanitelného plnění. Mohla přitom poskytnout či navrhnout libovolné důkazy. Důkazní prostředky v takových případech pravidelně pochází ze sféry mimo účetnictví a mohou nahradit či doplnit nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví (rozsudek NSS č. j. 2 Afs 24/2007-119). Stěžovatelka mohla doložit např. evidenci vyrobených palet, skladových zásob, způsob sjednání ceny palet, informace o výběru subdodavatele. Měla tedy buď prokázat soulad účetnictví se skutečností, tedy setrvat na původních tvrzeních a doložit, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak o něm účtovala, nebo naopak korigovat svá původní tvrzení, nabídnout tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázat (rozsudek NSS ze 27. 7. 2017, č. j. 1 Afs 277/2016-47).

III. E. Sídlo stěžovatelky a adresa pobytu jednatele

[46] K námitce, že snahou daňových orgánů bylo znevěrohodnit stěžovatelku zjištěními o jejím virtuálním sídle a nesoučinnosti, městský soud uvedl, že tyto okolnosti nebyly podkladem pro závěr žalovaného. Zmíněné skutečnosti byly zaznamenány ve zprávě o daňové kontrole a mohly vést k prověřování dalších okolností. Žalovaný však vycházel z pochybností vyvolaných zjištěním o virtuálním sídle společnosti Viola, nikoli stěžovatelčině sídle. Ta totiž měla i přes své virtuální sídlo v době zahájení daňové kontroly v živnostenském rejstříku zapsány dvě provozovny, přičemž jednou z nich byla provozovna s doloženým pronájmem provozních prostor. Žalovaný tedy neopomíjel charakter stěžovatelčiny činnosti spočívající ve skutečné účasti na zakázkách v jejích provozovnách (či

pokračování

v daném případě v roce 2017 v pronajaté provozovně) a jako důvod pochybností neuváděl ani její nekontaktnost.

[47] V kasační stížnosti stěžovatelka poukazuje na to, že její argumentace není osobním útokem na daňovou správu, jak naznačil žalovaný, nýbrž nesouhlasem s postupem daňových orgánů. Určitá jejich tvrzení byla nesprávná, což nevyvracel ani městský soud. Tuto skutečnost je proto nutné vzít v potaz při hodnocení důkazů. Důkazy o nesprávnosti některých pochybností správce daně, které nemají reálný podklad, mají při svém vyvrácení „nulovou hodnotu“, zatímco dalším tvrzením, která mohou mít určitou hodnotu při prokazování pochybností ze strany správce daně, je přiznána jejich reálná síla. Takový postup nelze akceptovat. Stěžovatelka nesouhlasí se závěrem městského soudu, že otázka jejího virtuálního sídla neměla vliv na rozhodování žalovaného.

[48] Jak NSS vysvětlil výše (body [31] až [45] tohoto rozsudku), správce daně své důkazní břemeno ohledně důvodných pochybností unesl. Stěžovatelka jeho pochybnosti nevyvrátila, neboť nepředložila důkazy prokazující faktické uskutečnění zdanitelného plnění. Je pravdou, že některé z dílčích skutečností zakládajících pochybnosti správce daně městský soud neshledal jako důvodné. Ty však při zvažování, zda správce daně unesl své důkazní břemeno, nehodnotil (bod [42] tohoto rozsudku). To, že stěžovatelka vyvrátila dílčí pochybnost správce daně, neznamená, že prokázala uskutečnění zdanitelného plnění, neboť tyto pochybnosti nadále obstály. Ačkoli dal městský soud stěžovatce v určitých dílčích tvrzeních za pravdu, jeho závěry nevypovídají nic o tom, že by stěžovatelka prokázala uskutečnění zdanitelného plnění.

[49] NSS nesouhlasí ani s argumentací stěžovatelky, že otázka jejího virtuálního sídla měla vliv na rozhodování žalovaného. Jak upozornil i městský soud, žalovaný neopomenul charakter stěžovatelčiny činnosti spočívající v její reálné účasti na zakázkách v provozovnách, které měla uvedené v živnostenském rejstříku (body 30 a 36 napadeného rozhodnutí). Skutečnosti, jež vedly žalovaného k tomu, aby přisvědčil závěru správce daně, že stěžovatelka neprokázala uskutečnění zdanitelného plnění tak, jak deklarovala, jsou shrnuty v bodech 30 až 49 a 62 až 69 napadeného rozhodnutí. Nepatří k nim stěžovatelčino virtuální sídlo ani zmínky o tom, že se její jednatel nevyskytuje na adrese v Liberci.

[50] Stěžovatelka namítala, že tato sdělení mají za účel v tom, kdo o věci rozhoduje, vytvořit dojem, že „něco není v pořádku“. Podle NSS jde však pouze o spekulaci bez opory v rozhodnutí žalovaného či v napadeném rozsudku.

[51] Podle stěžovatelky žalovaný konstatoval, že některá dílčí zjištění správce daně neměla odraz ve výši daně. Jeho rozhodnutí je proto nepřezkoumatelné a městský soud je nesprávně aproboval. Ani tato námitka není podle kasačního soudu důvodná. Jak správně podotkl i městský soud, možné virtuální sídlo stěžovatelky nebylo pro žalovaného rozhodné. Je tak logické, že se touto otázkou v napadeném rozhodnutí nezabýval. NSS nesouhlasí se stěžovatelkou, že by argumenty v její prospěch nebyly zohledněny či byly bagatelizovány.

III. F. Navázání obchodní spolupráce se společností Viola a uskutečňování plateb v hotovosti

[52] Městský soud se dále zabýval otázkou navázání spolupráce stěžovatelky se společností Viola a předávání plateb v hotovosti. Shrnl zjištění správce daně o společnosti Viola a odmítl stěžovatelčino tvrzení, že daňové orgány přitěžujícím způsobem vyhledávaly důkazy proti ní. Zdůraznil, že nemožnost ověřit obsah obchodní spolupráce mezi stěžovatelkou a společností Viola, a tedy i fakticitu a hodnotu plnění pro stěžovatelku za účelem přiznání odpočtu DPH, byla zapříčiněna těmito zjištěními a obecností daňových dokladů a souvisejících listin. Stěžovatelka v žalobě k hodnotě plnění a její úhradě neuvedla žádnou konkrétní cenovou relaci, která by věrohodně podložila výši úhrad za uvedená plnění. Zaměřila se spíše na průběh hotovostních plateb prostřednictvím pana B., u něhož není zřejmé, na základě jakého oprávnění přebíral peněžní prostředky.

[53] Stěžovatelka v reakci na toto posouzení namítá, že její zástupce, byť i s generální plnou mocí, nemusí vědět podrobnosti o všem, co se ve společnosti děje, tím spíše, pokud nesjednával spolupráci se společností Viola. Podstatné je, že otázky správce daně byly v průběhu řízení zodpovězeny. Spolupráci sjednal jednatel stěžovatelky pan Gherghe, který získal kontakty od svých obchodních přátel. Jednal se statutárním orgánem společnosti Viola panem Effrosiny Trivelou. V rámci jednání bylo dohodnuto, že společnost Viola bude zastupovat pan B.

[54] Podle NSS stěžovatelka pomíjí, že byla povinna prokazovat všechny skutečnosti, které tvrdila v daňovém přiznání. Není problémem daňových orgánů, pokud stěžovatelka zmocní k jednání osobu, která nedisponuje kompletními informacemi. Stěžovatelka sice v odvolání uvedla, že spolupráci sjednal její jednatel pan Gherghe, který získal kontakty od svých obchodních přátel a jednal se statutárním orgánem společnosti Viola. Blíže to však nespecifikovala; nesdělila, kdo, koho a jakým způsobem oslovil, či proč byla spolupráce navázána právě se společností Viola. Lze přitakat městskému soudu, že tvrzení o tom, jak došlo k navázání spolupráce, nemá oporu v podkladech daňového řízení. Jednatel stěžovatelky pan Gherge, který měl spolupráci dojednávat, se nezdržoval na adrese bydliště, byl v zahraničí a zmocněný zástupce nevěděl, kdy se vrátí, a sám o spolupráci nedokázal nic sdělit. Není ani patrné, na základě jakého oprávnění a vztahu se společností Viola jednal pan B., neboť nebyl jejím zaměstnancem (bod 47 rozhodnutí žalovaného), statutárním orgánem ani nebyl s touto společností ve smluvním vztahu. Navíc je dáno množství dalších zásadních pochybností, jak NSS shrnul výše v bodech [31] až [45].

[55] K argumentaci opravou účetnictví, kterou stěžovatelka uplatnila v odvolacím řízení, městský soud konstatoval, že ani takto tvrzená finanční dispozice neoslabuje pochybnosti správce daně, nýbrž právě naopak. Lze totiž stěží přijmout vysvětlení chyby či opomenutí spočívající v nezaúčtování pěti příjmových pokladních dokladů v nezanedbatelných částkách při evidentně záporném stavu pokladny. Podle tabulky č. 2 a č. 4 ve zprávě o daňové kontrole a příjmových platebních dokladů společnosti Viola šlo o částky ve výši 3 x 250 000 a 1 x 240 000 Kč, jež měly být předmětem následného hotovostního předání. Stěžovatelka v době realizace plnění pro společnost Perm objednávala u společnosti Viola plnění v rozsahu ceny, kterou neměla krytou z vlastních zdrojů. Rovněž nedostatky v údajích o počtu vyrobených palet vzhledem k hodnotě objednávky společnosti Perm a jejích úhradách za plnění v daných měsících zapříčiňují, že na výstupu nelze dovodit rozsah plnění, které vyrobila a poskytla sama stěžovatelka, a rozsah tvrzeného plnění, které po účely zakázky Perm subdodavatelsky vyrobila a poskytla společnost Viola.

pokračování

[56] Městský soud podle stěžovatelky zpochybnil reálnost plateb. Společnost Viola však vykazala sporná plnění v kontrolních hlášeních k DPH a daňových priznáních a poskytla správci daně stejné daňové doklady jako stěžovatelka. I přes některá formální pochybení jsou podle stěžovatelky prokázány úhrady minimálně v rozsahu jednoho milionu korun. To potvrzuje i oprávněnost role pana B. Městský soud pouze setrvává na tom, že nebyla prokázána forma oprávnění pana B. jednat za společnost Viola. Z tohoto hlediska je napadený rozsudek nepřezkoumatelný.

[57] Stěžovatelka argumentovala také tím, že její jednatel vycházel z toho, že jedná jménem stěžovatelky. Stěžovatelka má jediného společníka a zároveň jednatele. Je běžné, že se v takových případech fyzická osoba (jednatel, společník) se v podstatě ztotožní s právnickou osobou, kterou založil a jejímž jménem jedná. Tento postup sice není v pořádku z hlediska účetních předpisů, předmětem tohoto řízení je však uskutečnění plnění mezi stěžovatelkou a společností Viola.

[58] Podle NSS je posouzení této otázky městským soudem přezkoumatelné. Z napadeného rozsudku je zřejmé, že městský soud poukazoval na to, že stěžovatelka nebyla schopna uvést, na základě jakého oprávnění či postavení přebíral pan B. hotovost, resp. že *v době převzetí* hotovosti neprokázal pověření k převzetí tak vysokých částek (bod 67 napadeného rozsudku). Tento závěr nemůže stěžovatelka vyvrátit argumentací, že oprávnění pana B. jednat za společnost Viola bylo prokázáno tím, že společnost Viola tyto úhrady nezpochybnila.

[59] Podle městského soudu bylo rozhodné, že mnohá zjištění správce daně spolu s nemožností ověřit obsah obchodní spolupráce mezi stěžovatelkou a společností Viola vedla k tomu, že nebylo možné ověřit fakticitu a tím ani hodnotu plnění poskytnutého stěžovatelce. S tímto posouzením NSS souhlasí. Daňové doklady a ostatní doprovodné listiny neobsahovaly specifikaci rozsahu plnění ani způsob stanovení ceny. Počet dodaných palet sice plyne z dodacích listů, ale nelze z nich zjistit, kdo zboží předával, obsahují pouze razítko stěžovatelky. Správce daně zpochybnil jejich věrohodnost, správnost a úplnost, stěžovatelka však faktické uskutečnění plnění jiným způsobem neprokázala.

[60] Společnost Viola vykazala sporná plnění v kontrolních hlášeních k DPH a daňových priznáních a poskytla správci daně stejné daňové doklady jako stěžovatelka. Městský soud však v bodě 67 svého rozsudku konstatoval, že tyto doklady by mohly svědčit o úhradě a poskytnutí plnění, pokud by je za příjemce platby podepsala oprávněná osoba, případně by obsahovaly účel platby. NSS k tomu dodává, že i pokud by daňové doklady tyto údaje obsahovaly, bylo by možné zpochybnit jejich věrohodnost. Souhlasí však s městským soudem v tom, že bez uvedených údajů nelze dovodit souvislou stopu plnění od objednávek stěžovatelky, vystavených faktur a dodacích listů v situaci, kdy nebyl předložen žádný jiný důkaz, který by umožnil ověřit uskutečnění plnění ani jeho rozsah.

[61] NSS upozorňuje, že důvodem pro odepření nároku na odpočet DPH nebylo to, že stěžovatelka nepostupovala v souladu s účetními předpisy, nýbrž že neprokázala faktické uskutečnění zdanitelného plnění poté, co správce daně zpochybnil předložené doklady. Chyba v účtování i ostatní zjištěné okolnosti (body [31] až [45] tohoto rozsudku)

jsou jen dílčími okolnostmi přispívajícími k pochybnostem správce daně. Pokud by stěžovatelka prokázala faktické uskutečnění sporného plnění jinak než formálními doklady, které správce daně věrohodně zpochybnil, a následně i splnění dalších podmínek pro přiznání nároku na odpočet DPH, neměla by opravená chyba v účtování vliv na stěžovatelčin nárok na odpočet.

[62] Podle stěžovatelky nebyl výslech pana B. nadbytečný, neboť mohl vypovědět o svém právním vztahu ke společnosti Viola i o způsobu přebírání hotovosti. Nadbytečný by byl pouze tehdy, pokud by městský soud na základě předložených dokladů akceptoval, že společnost Viola provedla sporná plnění. Podle NSS není ani tato námitka důvodná. Městský soud má pravdu v tom, že výslech pana B., který stěžovatelka navrhla v odvolacím řízení, by nemohl přinést přesvědčivou výpověď o poskytnutí plnění v deklarované hodnotě. Pokladní doklady se svými nedostatky v kombinaci se zjištěnými pochybnostmi správce daně již nemohly prokázat faktické uskutečnění plnění. Pan B. měl být navíc podle stěžovatelky pověřen pouze k přebírání hotovosti. Jeho výpověď sice mohla potvrdit tuto skutečnost a vystavení dokladů, nikoli však faktické uskutečnění plnění.

[63] Stěžovatelka dále poukazuje na to, že žalovaný argumentoval záporným zůstatkem pokladny. V seznámení se zjištěnými skutečnostmi a odlišným právním názorem a výzvě k vyjádření se v rámci odvolacího řízení žalovaný obsáhle argumentoval zákonem č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích, a dovozoval, že zápůjčka nemohla proběhnout. Stěžovatelka v odvolacím řízení předložila opravu účtování a vyvrátila tvrzení žalovaného. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí již o zákoně o obchodních korporacích nezmínil a jeho rozhodnutí je tak nepřezkoumatelné. Tuto argumentaci pominul i městský soud, a proto je nepřezkoumatelný i napadený rozsudek.

[64] Je pravdou, že městský soud na tuto námitku výslovně nereagoval. To však nezpůsobuje nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, neboť postačuje, předestře-li městský soud argumentaci, která v sobě konzumuje odpověď na dílčí námitky (bod [7] tohoto rozsudku). Městský soud v bodě 61 napadeného rozsudku vysvětlil, proč tvrzená finanční dispozice neoslabuje zjištěné pochybnosti správce daně. Současně není nic neobvyklého na tom, změní-li daňový orgán v průběhu řízení svůj názor. Vyvrátila-li stěžovatelka argumentaci žalovaného, je v pořádku, že svůj názor přehodnotil. Pokud pak v napadeném rozhodnutí uceleně odůvodnil, proč se mu jeví záporný stav pokladny jako okolnost, která přispívá ke zpochybnění předložených dokladů, aniž již dále použil argumentaci, kterou stěžovatelka vyvrátila, není jeho rozhodnutí nepřezkoumatelné.

[65] Městský soud se podle stěžovatelky nevypořádal ani s její argumentací, že tvrzení žalovaného o nevěrohodnosti či nemožnosti plateb z důvodu jejich uskutečnění v jiný den, než byl den splatnosti, je nesmyslné. To samé platí o poukazu na to, že platby proběhly v hotovosti, ačkoli na faktuře byla uveden způsob úhrady bankovním převodem. Platby po splatnosti provádějí běžně i státní instituce; vůle odběratele uhradit plnění v hotovosti není omezena poznámkou na faktuře. Také v tomto ohledu je podle stěžovatelky napadený rozsudek nepřezkoumatelný. Nadto musí být žalovanému i městskému soudu známo, že žádné z ustanovení zákona o DPH nestanoví jako podmínku zachování nároku na odpočet DPH úhradu závazků v den splatnosti; dokonce se nevyžaduje ani prokázání toho, že byly uhrazeny. Navíc případ stěžovatelky nemůže být v tomto ohledu podezřelý, protože

pokračování

prokázala, že faktury uhradila. Na to městský soud nereagoval, a rozsudek je i z tohoto důvodu nepřezkoumatelný.

[66] NSS již uvedl, že absence výslovné reakce na žalobní námitku nemusí znamenat, že je rozsudek nepřezkoumatelný (bod [7] tohoto rozsudku). Městský soud vysvětlil, že správce daně na základě řady zjištění a nemožnosti ověřit obsah obchodní spolupráce mezi stěžovatelkou a společností Viola nemohl ověřit fakticitu a tím ani hodnotu plnění. Předložené daňové doklady ani ostatní listiny neobsahovaly specifikaci rozsahu plnění a způsob stanovení ceny (bod [36] tohoto rozsudku). Městský soud také uvedl, že lze stěží přijmout vysvětlení chyby či opomenutí spočívající v nezaúčtování pěti příjmových pokladních dokladů při evidentně záporném stavu pokladny, a to v nezanedbatelných částkách 3 x 250 000 a 1 x 240 000 Kč. Tyto částky měly být předmětem hotovostního předání společnosti Viola prostřednictvím osoby s nejasným oprávněním k jednání za společnost. Tím městský soud reagoval na stěžovatelčiny námitky; napadený rozsudek není ani v této části nepřezkoumatelný.

[67] Stěžovatelce lze přisvědčit v tom, že podmínkou zachování nároku na odpočet DPH není úhrada závazků v den splatnosti či jejich placení jinak než v hotovosti. Tento stěžovatelčin postup však nebyl důvodem odepření nároku, jak již NSS vysvětlil.

[68] Důvodná proto není ani námitka, že daňové orgány často zpochybňují platby v hotovosti, přestože nejsou nezákonné a nemají nižší důkazní hodnotu než platby bezhotovostní. V případě stěžovatelky bylo zjištěno větší množství neobvyklých okolností a nelze tvrdit, že pouhé uskutečnění plateb v hotovosti bylo to, co pochybnosti založilo (body [31] až [45] tohoto rozsudku). Je tedy možné, že důvod, proč stěžovatelka zvolila způsob platby v hotovosti, lze snadno vysvětlit. Kasačnímu soudu přesto není zřejmé, proč v případě, kdy se jednalo o požadavek dodavatele, jak tvrdí stěžovatelka, se tento dohodnutý způsob úhrady nepromítl i do faktury a namísto něj je zde uvedena platba bankovním převodem. Je pravdou, že daňové orgány mohou v některých případech považovat platby v hotovosti za méně průkazné, neboť zde chybí potvrzení o transakci ze strany třetího nezávislého subjektu (banky). Důvodem odepření nároku na odpočet DPH však v tomto případě nebyla úhrada v hotovosti, nýbrž to, že stěžovatelka neprokázala uskutečnění zdanitelného plnění tak, jak deklarovala. Stěžovatelka tedy měla, i pokud jde o platbu svému dodavateli, dbát na to, aby vytvořila spolehlivou auditní stopu a měla zdokumentovaný tok plnění tak, aby byla schopna prokázat jeho faktické uskutečnění.

[69] Stěžovatelka dále namítá, že nejsou stanoveny standardy povinností daňových subjektů. Není známo, kdo je určuje, stanoví jejich závaznost a především, kde se o nich lze předem informovat. K tomu odkázala na rozsudek NSS ze dne 21. 2. 2023, č. j. 2 Afs 216/2021-84, bod 40. Odkaz na tento rozsudek však není přílehlavý, neboť se týkal vědomosti o účasti na daňovém podvodu v situaci, kdy platby za služby probíhaly buď v hotovosti, nebo na nezveřejněný bankovní účet. Jde tedy o odlišnou situaci než v případě stěžovatelky (body [94] a násl. tohoto rozsudku). Ačkoli hotovostní platby samy o sobě nemohou vyvrátit uskutečnění plnění, správce daně zjistil řadu okolností, jimiž zpochybnil předložené účetní doklady. Stěžovatelka pak nedoložila další důkazy, jimiž by prokázala, že se zdanitelné plnění uskutečnilo.

[70] Podle NSS není tvrzení městského soudu, že u plnění pro společnost Perm není jasné, jakou část prováděla stěžovatelka svými zaměstnanci a jakou díky subdodávkám společnosti Viola, irrelevantní. Stěžovatelka namítá, že plnění na výstupu pro společnost Perm nebylo předmětem kontroly; žalovaný ani městský soud přitom plnění stěžovatelky pro Perm nezpochybnili.

[71] Je pravdou, že předmětem daňové kontroly nebylo uskutečnění plnění pro společnost Perm. V daňovém řízení však vyšlo najevo, že dodávka od společnosti Viola, tedy sporná plnění, měla být subdodávkou pro společnost Perm. Zaměstnanci společnosti Viola i stěžovatelky měli pracovat ve stejné provozovně, používat stroje společnosti Perm i její materiál. Bylo-li zpochybněno uskutečnění zdanitelného plnění od společnosti Viola, není zjištění, jakou část plnění vykonala stěžovatelka svépomocí a jakou díky subdodávkám, irrelevantní. Pomohlo by totiž objasnit, zda se plnění od společnosti Viola uskutečnilo, a v jakém rozsahu.

[72] K podezřelým okolnostem popsáním v bodě 61 napadeného rozsudku stěžovatelka namítá, že městský soud smísil vzájemně nesouvisející či irrelevantní skutečnosti. NSS odkazuje na své vypořádání v bodech [31] až [45] tohoto rozsudku. Ohledně námitky, že společnost Viola získala statut nespolehlivého plátce až rok po uskutečnění zdanitelných plnění, odkazuje NSS na body [75] až [77] tohoto rozsudku a k veřejné prezentaci této společnosti na bod [86] tohoto rozsudku. Rovněž není podstatné, že změny statutárních orgánů u společnosti Viola údajně nastaly až po uskutečnění zdanitelných plnění. Tato skutečnost nebyla stěžovatelce kladena k tíži. Pouze přispěla k tomu, že správce daně považoval za nutné prověřit faktické uskutečnění zdanitelných plnění mezi stěžovatelkou a společností Viola. V návaznosti na to zjistil skutečnosti zakládající jeho pochybnosti o tom, zda se plnění uskutečnilo tak, jak stěžovatelka deklarovala. Tyto pochybnosti stěžovatelka nevyvrátila, což vedlo k odepření nároku na odpočet DPH. NSS nesouhlasí ani s tím, že by byl irrelevantní okolností fakt, že společnost Viola nebyla uvedena v registru zaměstnavatelů u ČSSZ (bod [38] tohoto rozsudku).

III. G. Seznam pracovníků společnosti Viola

[73] Městský soud přisvědčil stěžovatelce, že na ni nelze v průběhu dokazování klást nadměrné požadavky. Takovým nepřiměřeným požadavkem by například bylo, aby stěžovatelka disponovala seznamem pracovníků svého dodavatele a vedle svých pracovníků prováděla kontrolu i jejich pohybu včetně pohybu materiálu dodavatele. Městský soud naznal, že v daňovém řízení nelze přenášet odpovědnost za provoz obchodní činnosti dodavatele na daňový subjekt a argumentovat tím, že pokud stěžovatelka takovou kontrolu neprováděla, prokazuje to neexistenci zaměstnanců jejího dodavatele. S tímto posouzením NSS souhlasí a dává za pravdu i dílčímu závěru městského soudu, podle něhož evidence pracovníků společnosti Viola v provozovně stěžovatelky a evidence pohybu materiálu mohly přispět k objasnění toho, zda Viola skutečně poskytla stěžovatelce plnění.

[74] Stěžovatelka namítá, že se závěr městského soudu, jenž je pro ni příznivý, neprojevil ve výroku napadeného rozsudku. Podle kasačního soudu však takový postup nebyl namístě. I když městský soud vyloučil okolnost spočívající v neprovádění kontroly zaměstnanců dodavatele jako důvodně zakládající pochybnosti správce daně, nadále platí, že daňové

pokračování

orgány své důkazní břemeno ohledně pochyb o uskutečnění plnění tak, jak bylo deklarováno, unesly a že stěžovatelka nepředložila důkazy, jimiž by tyto pochybnosti vyvrátila (body [31] až [45] tohoto rozsudku).

III. H. Společnost Viola jako nespolehlivý plátc

[75] K poukazu stěžovatelky na to, že společnost Viola nebyla v době uskutečnění zdanitelného plnění nespolehlivým plátcem, městský soud uvedl, že se v této věci neověřuje daňová platební schopnost tohoto dodavatele (k tomuto zjištění navíc zřejmě došlo až v roce 2018), nýbrž fakticita plnění a jeho rozsah za poměrně krátké zdaňovací období dvou kalendářních měsíců.

[76] Stěžovatelka v kasační stížnosti poukazuje na § 109 odst. 3 zákona o DPH. Zmínka o tom, že společnost Viola je nespolehlivým plátcem, je podle ní tendenční. Ke dni uskutečnění zdanitelného plnění ani ke dni platby Viola nespolehlivým plátcem nebyla. Žalovaný se této otázce nevěnoval, a proto je jeho rozhodnutí nepřezkoumatelné. Vypořádání související námitky ze strany městského soudu je nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost. Status nespolehlivého plátce upravuje § 106a zákona o DPH. Neplatí, že by byl vázán na ověřování platební schopnosti dodavatele, jak tvrdí městský soud. Městský soud tedy nereagoval na podstatu žalobní námitky. V bodě 61 napadeného rozsudku, kde městský soud vyjmenovává podezřelé okolnosti na straně společnosti Viola, tuto skutečnost uvádí a akceptuje nesprávný postup správce daně, který své důkazní břemeno stran pochybností o uskutečnění sporných plnění odůvodňuje skutečností, která nastala až o rok o později.

[77] NSS připouští, že vypořádání této námitky městským soudem mohlo být obsáhlejší. Nicméně ani stručné vypořádání námitky nezakládá automaticky nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Stěžovatelka v žalobě stejně jako v kasační stížnosti argumentovala § 109 odst. 3 zákona o DPH, podle něhož *příjemce zdanitelného plnění ručí za nezaplacenou daň z tohoto plnění, pokud je v okamžiku jeho uskutečnění nebo poskytnutí úplaty na něj o poskytovateli zdanitelného plnění zveřejněna způsobem umožňujícím dálkový přístup skutečnost, že je nespolehlivým plátcem*. Městský soud, byť stručně, vysvětlil, že v posuzované věci bylo spornou otázkou ověření fakticity uskutečnění plnění. Na stěžovatelčinu věc nebylo aplikováno citované ustanovené upravující ručení příjemce zdanitelného plnění. Pro vznik ručení je rozhodné, zda byl tento údaj o plátcovi zveřejněn buď v den uskutečnění zdanitelného plnění, nebo v den poskytnutí úplaty. V případě stěžovatelky je však sporné, zda se plnění vůbec uskutečnilo. Skutečnost, že se společnost Viola později stala nespolehlivým plátcem, není stěžovatelce kladena k tíži. Svůj nárok na odpočet DPH mohla i tak prokázat. I když společnost Viola získala status nespolehlivého plátce později, mohlo jít o okolnost přispívající k pochybnostem správce daně a motivujícím jej k dalšímu prověřování.

III. I. Počet osob pracujících pro stěžovatelku

[78] Stěžovatelka dále činí sporným závěr, podle něhož nepotřebovala pro zajištění plnění pro společnost Perm subdodavatele. Poukazuje na často formální postup správce daně nezohledňující pravidla v podnikatelské sféře. Počty zaměstnanců uváděné správcem daně

nemohou zpochybnit tvrzení stěžovatelky. Navíc se počet stěžovatelčiných zaměstnanců v listopadu 2017 zvýšil o sedmnáct. Městský soud podle stěžovatelky sice dospěl ke správnému závěru, že úvahy daňových orgánů o tom, že stěžovatelka měla dostatečný počet vlastních zaměstnanců pro zajištění plnění pro společnost Perm, nejsou průkaznou pochybností, ale nezohlednil jej v celkovém hodnocení důvodnosti pochybností žalovaného.

[79] Podle městského soudu vycházely daňové orgány díky součinnosti s ČSSZ a úřadem práce z reálných počtů zaměstnanců stěžovatelky. Argument *pravidly v podnikatelské sféře*, kdy stěžovatelka má nahlášené zaměstnance, kteří pro ni ještě fakticky nepracují, je bez právní relevance a nemůže jít k tíži daňových orgánů. Podstatné však je, že městský soud shledal, že závěr žalovaného, podle něhož stěžovatelka disponovala dostatečným počtem zaměstnanců pro uskutečnění plnění pro společnost Perm a nepotřebovala subdodavatele, je pouze možnou úvahou a nikoli průkaznou pochybností (byť vycházející z reálného počtu zaměstnanců). Poukázal na to, že potřeba subdodavatele mohla záviset na jiných vnitřních či provozních poměrech stěžovatelky. Tuto okolnost tak nebral potaz v rámci celkového hodnocení důvodnosti pochybností žalovaného. Argumentace stěžovatelky, že městský soud svůj závěr v tomto hodnocení nezohlednil, tak nemůže uspět. NSS navíc již v bodech [31] až [45] tohoto rozsudku vysvětlil, že pochybnosti žalovaného byly důvodné.

III. J. Ekonomická činnost společnosti Viola

[80] Podle stěžovatelky nemusela společnost Viola správně pochopit výzvu správce daně. Proto mu zaslala pouze doklady vystavené ve zdaňovacím období září a říjen 2017, a nikoli doklady vystavené až v následujícím roce, které se však týkaly úhrad za plnění vůči stěžovateli provedených v září a říjnu 2017. Z důvodů stěžovatelce neznámých správce daně předložené doklady nezohlednil. Pokud měl pochybnosti, měl vyslechnout odpovědné osoby ze společnosti Viola. V případě jejich nekontaktnosti mohl využít předvedení policíí. Podle NSS však výslech odpovědných osob měla navrhnout stěžovatelka; to, zda by se nakonec podařilo je vyslechnout, je pak věcí druhou.

[81] Pokud jde o text výzvy, NSS odkazuje na bod 57 napadeného rozhodnutí, z něhož plyne, jaké doklady měla společnost Viola předložit. Pověřený správce daně tuto písemnost přeřadil ze spisového materiálu společnosti Viola do vyhledávací části stěžovatelčina spisu a následně i do veřejné části spisu jako přílohu úředního záznamu č. j. 1251793/20/2808-60563-604178.

[82] Stěžovatelka dále nechápe argumentaci tím, že společnost Viola neuplatňovala drobné nároky jako provozní režii. Je běžnou praxí, že se podobné nároky uplatňují nikoli v jednotlivých zdaňovacích obdobích, ale až souhrnně za více měsíců dohromady. Takový postup není nezákonný, stejně jako okolnost, že společnost Viola veřejně neprezentovala svou činnost. Toto tvrzení správce daně není podložené, proto stěžovatelka namítala nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí. O neuplatnění nároku na odpočet DPH na vstupu nad 10 000 Kč u společnosti Viola pak žalovaný nepojednává. Městský soud se k těmto skutečnostem konkrétněji nevyjádřil, a rozsudek je tak v této části také nepřezkoumatelný.

pokračování

[83] NSS souhlasí se stěžovatelkou, že se městský soud k této námitce podrobněji nevyjádřil. Vystavěl však ucelený argumentační celek, z něhož je zjevné, proč žalobě nevyhověl (bod [7] tohoto rozsudku). Poukázal na zjištěné pochybnosti správce daně, s nimiž se ztotožnil. Na nich staví svůj závěr o tom, proč daňové orgány unesly své důkazní břemeno a stěžovatelka, která předložila pouze formální doklady, nikoli. Závěr o tom, že společnost Viola pravděpodobně nevykonávala ekonomickou činnost, který podpořil pochybnosti správce daně, obстоjí i bez zjištění, zda tato společnost uplatňovala drobné nároky či prezentovala svou činnost. Jsou zde totiž i další okolnosti, které k tomuto závěru přispívají (bod [85] tohoto rozsudku).

[84] V rozporu s důkazy je podle stěžovatelky také tvrzení správce daně, že společnost Viola nemá v bankovním výpisu žádné platby a její činnost je pouze formální. Stěžovatelka poukazuje na úhradu sporných plnění v hotovosti. Městský soud přehlíží, že v podvojném účetnictví není úhrada plnění důkazem osvědčujícím jeho uskutečnění. Nelze tak akceptovat argument, že pokladní doklady nepodepsala oprávněná osoba a neobsahovaly účel platby. Jedná se o vadu, nikoli však vadu zásadní, neboť tyto daňové doklady byly doplněny dalšími důkazy.

[85] Tato argumentace není podle NSS důvodná. Stěžovatelka pomíjí, že se společností Viola spolupracovala pouze dva měsíce. Pokud Viola vykonávala ekonomickou činnost, těžko by se omezovala pouze na platby od stěžovatelky. Absence bezhotovostních plateb stejně jako nedohledané webové stránky byly pouze jednou ze skutečností, jež vedla správce daně k závěru, že společnost Viola patrně nevykonává žádnou ekonomickou činnost. Vedle toho také společnost Viola neměla zaměstnance, sídlo měla v bytovém domě bez označení na domovním zvonku či schránce, účetní závěrky zveřejnila naposled v roce 2014 a v živnostenském rejstříku neměla zapsanou žádnou provozovnu. Žalovaný navíc netvrdil, že Viola svou činnost veřejně neprezentovala, pouze uvedl, že správce daně z veřejně dostupných zdrojů takové informace nedohledal. Použití internetových vyhledávačů, na něž stěžovatelka poukazuje, by se dalo od potenciálních klientů očekávat. Je pravdou, že správce daně nemohl vědět, zda společnost Viola např. neinzerovala v tištěných novinách. S ohledem na vše výše uvedené se však jeho pochybnost, zda tato společnost vykonávala ekonomickou činnost, jeví jako opodstatněná.

[86] Zároveň je třeba poukázat na to, skutečnost, že společnost Viola nevykonávala ekonomickou činnost, nebyla stěžovatelce kladena k tíži. Správce daně skutečně zjistil některé okolnosti, jichž si stěžovatelka nemohla být vědoma. To však nemění nic na tom, že stěžovatelka mohla libovolnými důkazními prostředky prokázat faktické uskutečnění zdanitelného plnění, tedy prokázat, že právě při spolupraci s ní společnost Viola ekonomickou činnost vykonávala. Je také pravdou, že daňové doklady samy o sobě nedosvědčují uskutečnění zdanitelného plnění. Jinak by tomu bylo v případě, že by stěžovatelka vytvořila spolehlivou auditní stopu předložením dalších dokladů, což však neučinila.

[87] Stěžovatelka také činí sporným hodnocení žalovaného ohledně toho, že společnost Viola neuplatňovala nárok na odpočet z drobných nákupů. Žalovaný uvedl, že Viola neuplatňovala nárok v červenci, srpnu, listopadu a prosinci 2017. Z jeho sdělení tedy plyne, že jej uplatnila v září a říjnu 2017. Toto stěžovatelčino tvrzení však není pravdivé. Žalovaný

v bodě 56 napadeného rozhodnutí uvedl, že již ze zprávy o daňové kontrole se podává, že Viola za zdaňovací období září a října roku 2017 neuvedla přijatá plnění do 10 000 Kč, která by se dala považovat za režijní náklady.

[88] Kasační námitka, podle níž žalovaný neuvedl, že sporné platby neprošly elektronickou evidencí tržeb, což je další důkaz o přijetí úhrady společností Viola, je nepřípustná (§ 104 odst. 4 s. ř. s.). Tuto námitku totiž stěžovatelka neuplatnila v žalobě, ač tak učinit mohla.

III. K. Hodnocení předložených důkazů

[89] Stěžovatelka namítá, že argument absencí písemné smlouvy je vyňat z kontextu. Správce daně poukázal na řadu ostatních podkladů (daňové doklady, objednávky či dodací listy). Aby byla společnost úspěšná, musí být vysoce operativní. Proto dochází například ke specifikaci objednávek přímo na místě, počty kusů zboží jsou operativně upřesňovány a následně se objeví na dodacích listech. Stěžovatelka k tomu poukázala na § 73 odst. 5 zákona o DPH.

[90] Podle NSS ani nutnost pružného rozhodování v rámci obchodní činnosti nevylučuje např. sjednání rámcové smlouvy mezi odběratelem a dodavatelem. Takový postup by byl z hlediska pozdější důkazní situace pro stěžovatelku bezpečnější zejména tehdy, pokud šlo o dodavatele, s nímž doposud neměla zkušenost a jednalo se o spolupráci krátkodobou. Předložené doklady vykazovaly formální nedostatky. Upřesňování objednávek na místě nevyvrací argumentaci žalovaného, že společnost Viola takto nemohla vědět, kolik zaměstnanců má na plnění zakázky vyslat. Absence písemné smlouvy je pak jedním z argumentů, který doplňuje ostatní skutečnosti zjištěné správcem daně, které založily jeho důvodné pochybnosti o faktickém uskutečnění zdanitelného plnění. Městský soud nepochybil, odkazoval-li v některých závěrech na zprávu o daňové kontrole. Pokud se ztotožnil s jejími zjištěními, nebylo nutné, aby opakoval již jednou vyřčené. Městský soud hodnotil důkazy správně, jednotlivě i ve vzájemné souvislosti.

III. L. Judikatura Kemwater ProChemie s.r.o.

[91] Z procesní opatrnosti pro případ, že by NSS dospěl k závěru, že bylo prokázáno uskutečnění sporného plnění, a nikoli deklarovaný dodavatel, stěžovatelka poukázala na rozsudek Soudního dvora EU (SDEU) ze dne 9. 12. 2021 ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie*.

[92] NSS se ztotožnil se závěrem městského soudu i daňových orgánů, podle nichž stěžovatelka neprokázala faktické uskutečnění zdanitelného plnění. Aplikace rozsudku SDEU ve věci *Kemwater ProChemie*, resp. na něj navazující judikatury kasačního soudu (rozsudek rozšířeného senátu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208, č. 4336/2022 Sb. NSS), proto není namístě.

III. M. Další judikatura

pokračování

[93] Závěrem stěžovatelka poukazuje na rozsudky SDEU ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, *Mahagében a Dávid*, ze dne 6. 9. 2012 ve věci C-324/11, *Gábor Tóth*, a na rozsudky NSS ze dne 16. 1. 2020, č. j. 8 Afs 23/2018-37, a ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017-78, *Staviteľství Melichar*. Dovozuje z nich, že jí správce daně kladl k tíži okolnosti, které nebyla povinna zajišťovat ani dokazovat (nepředložení seznamu zaměstnanců společnosti Viola a její nesplnění povinnosti nahlášení zaměstnanců příslušným úřadům). Městský soud z uvedené judikatury nevyšel, neboť se týkají podvodu na DPH, což nebyl nynější případ. Podle stěžovatelky je toto tvrzení vnitřně rozporné, neboť městský soud jí přisvědčil v tom, že by bylo nepřiměřené požadovat seznamy zaměstnanců pracovníku společnosti Viola, a následně odmítl aplikaci rozsudků pojednávajících o tomtéž. Stěžovatelce není zřejmé, proč by daňový subjekt nemusel ověřovat, zda jeho dodavatel nahlásil své zaměstnance orgánům sociálního zabezpečení, pouze v případě podezření z daňového podvodu.

[94] NSS se ztotožnil se závěrem městského soudu, že citované rozsudky týkající se daňového podvodu nelze bez dalšího aplikovat na tento případ. Jak kasační soud vysvětlil v rozsudku ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013-37, z judikatury SDEU je zřejmý postup přezkumu splnění podmínek vzniku a uplatnění nároku na odpočet daně (rozsudek ze dne 6. 12. 2012 ve věci C-285/11, *Bonik EOOD*, bod 31). Jedná se o hmotněprávní a formální podmínky stanovené směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty, které v sobě zahrnují to, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo uskutečněno tak, jak vyplývá z příslušné faktury, a dále že tato faktura obsahuje veškeré údaje požadované směrnicí 2006/112 (bod 44 rozsudku *Mahagében a Dávid*). SDEU nechává na vnitrostátních soudech posouzení skutkových okolností případu, aby v souladu s pravidly vnitrostátního dokazování zhodnotily, zda došlo ke splnění hmotněprávních a procesních podmínek vzniku nároku na odpočet daně (bod 32 rozsudku *Bonik EOOD*).

[95] Pokud z posouzení vyplyne, že byly naplněny hmotněprávní a formální podmínky vzniku a uplatnění nároku na odpočet, nelze v zásadě nárok na odpočet odmítnout (bod 33 rozsudku *Bonik EOOD*). SDEU setrvale judikuje, že nárok na odpočet je nedílnou součástí mechanismu DPH a nemůže být v zásadě omezen. Uplatňuje se přímo pro všechny daně, které zatěžují plnění uskutečněná na vstupu (zejména rozsudky ze dne 6. 7. 1995 ve věci C-62/93, *BP Supergaz*, bod 18, ze dne 21. 3. 2000 ve věcech C-110/98 až C-147/98, *Gabalfrisa SL* a další, bod 43, či rozsudek *Mahagében a Dávid*, bod 38). I takový nárok na odpočet však může být odmítnut, pokud se subjekty dovolávají práva Evropské unie zneužívajícím způsobem (rozsudek ze dne 12. 5. 1998 ve věci C-367/96, *Kefalas* a další, bod 20; ze dne 23. 3. 2000, ve věci C-373/97, *Diamantis*, bod 33; či ze dne 3. 3. 2005 ve věci C-32/03, *Fini H*, bod 32). O zneužívající způsob dovolání se práva jde i tehdy, kdy se samotná osoba povinná k dani dopustila daňového úniku nebo když musela vědět, že se účastní plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty (rozsudek ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, *Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL*, bod 56, či též rozsudek *Bonik EOOD*, bod 39).

[96] Stěžovatelka neprokázala splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH, a proto jí tento nárok nebyl uznán. Judikatura, na kterou poukazovala, není přiléhavá,

jelikož důvodem neuznání nebylo to, že mohla či měla vědět, že se účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH. To daňové orgány či městský soud ani v náznaku netvrdily.

[97] Stěžovatelka v kasační stížnosti poukazuje na pasáže rozsudků SDEU *Mahagében a Dávid a Gábor Tóth*, podle nichž daňové orgány nemohou odepřít nárok na odpočet daně z tam vyjmenovaných důvodů, pokud neprokáží, že daňový subjekt věděl nebo musel vědět, že plnění bylo zasaženo podvodem. Jak již NSS vysvětlil, jde o situaci odlišnou od případu stěžovatelky. Citované odpovědi na předběžné otázky se týkají toho, na základě jakých skutečností mohl, resp. nemohl příjemce faktury vědět, že se účastní úniku na dani. Odpověď SDEU má význam v případech prvotního splnění hmotněprávních a procesních podmínek pro vznik a uplatnění nároku na odpočet (bod 49 rozsudku ve věci *Gábor Tóth*), což není stěžovatelčin případ. Městský soud tak postupoval správně, pokud z uvedených rozsudků nevycházel. Jeho odůvodnění není ani vnitřně rozporné.

[98] Není tedy pravdou, že správce daně kladl stěžovatelce k tíži okolnosti, které nebyla povinna zajišťovat ani dokazovat (vyjma těch, které jí městský soud vyvrátil). Uvedené okolnosti pouze založily pochybnosti správce daně o tom, že se plnění fakticky uskutečnilo tak, jak stěžovatelka deklarovala. To již NSS vysvětlil v bodech [31] až [45] tohoto rozsudku. Stěžovatelka nemusela předkládat seznamy zaměstnanců společnosti Viola ani ověřovat, zda tato společnost nahlásila své pracovníky příslušným úřadům. Správce daně pouze požadoval doložit faktické uskutečnění deklarovaného plnění jinak než formálními doklady, jejichž věrohodnost zpochybnil. K tomu mohla stěžovatelka využít prakticky libovolných důkazních prostředků (bod [45] tohoto rozsudku).

[99] Stěžovatelčina argumentace, že daňové orgány dostatečně nezpochybnilly uskutečnění plnění, není důvodná (body [31] až [45] tohoto rozsudku). K námitce, že městský soud nevysvětlil, proč neaplikuje rozsudek NSS č. j. 8 Afs 23/2018-37, a proto je jeho rozsudek nepřezkoumatelný, NSS opět odkazuje na odůvodnění v bodech [6] až [9] tohoto rozsudku. Citovaný rozsudek se týká silniční daně. Stěžovatelka poukazovala na jeho část týkající se důkazní povinnosti. Městský soud na to sice výslovně nereagoval, ovšem rozložením důkazního břemene v daňovém řízení se zabýval a vysvětlil, proč stěžovatelka neprokázala svá tvrzení. NSS opětovně uvádí, že z důkazů předložených stěžovatelkou důkazů nelze přijmout závěr o tom, že se sporné plnění uskutečnilo tak, jak stěžovatelka deklarovala.

III. N. Dodatečná obezřetnost ve světle rozsudku NSS č. j. 3 Afs 223/2020-66

[100] Stěžovatelka k citaci judikatury v bodě 25 napadeného rozhodnutí odkázala na rozsudek NSS ze dne 19. 4. 2022, č. j. 3 Afs 223/2020-66. Městský soud však naznal, že tam popisovaná situace není srovnatelná se všemi okolnostmi obchodního vztahu stěžovatelky. Uvedl, že nepovažuje za neobežřetné, pokud stěžovatelka nekontrolovala pohyb zaměstnanců dodavatele a materiálu. Z tohoto bodu však podle stěžovatelky není zcela jasné, zda městský soud považuje jednání stěžovatelky za obezřetné ve svém úhrnu. Citovaný rozsudek městský soud nesprávně aplikoval a nezohlednil skutkovou podstatu věci.

[101] NSS uvádí, že rozsudkem č. j. 3 Afs 223/2020-66 zrušil tam napadený rozsudek pro nepřezkoumatelnost. Věcně tedy závěry daňových orgánů nepřezkoumával. Vyslovil

pokračování

pouze, že nelze paušálně tvrdit, že by si podnikatel musel opatřovat nespecifikované důkazní prostředky tak, aby vždy v budoucnu vyhověl požadavkům daňových orgánů. NSS souhlasí s městským soudem, že citovaný rozsudek řešil specifickou situaci prokazování činnosti konkrétních pracovníků ostrahy objektu. Krajský soud se podle něj k námitce nedostatečně zjištěného skutkového stavu a nesprávného hodnocení provedených důkazů ze strany žalovaného nezabýval obsahem jednotlivých svědeckých výpovědí a jejich relevantností pro zjišťování skutkového stavu. Žaloba velmi podrobně rozebírala obsah výsledků svědků, tamní stěžovatelka se k nim vyjadřovala a předložila vlastní plausibilní verzi skutkového děje. Krajský soud nezaujal stanovisko ke klíčové otázce, zda pro neunesení důkazního břemene stěžovatelky postačovalo (jak dovozovaly daňové orgány), že nebylo možné určit konkrétní fyzické osoby, které služby prováděly.

[102] Podle NSS městský soud stěžovatelce vysvětlil, že nepovažoval za nutné a nekladl jí k tíži, že nepředložila seznam zaměstnanců společnosti Viola. Zároveň městský soud dospěl k závěru, že stěžovatelka nepředložila ani jiný důkaz, jímž by prokázala faktické uskutečnění zdanitelného plnění. NSS podotýká, že v případě stěžovatelky nebylo vyjma zpochybněných formálních dokladů doloženo nic, co by vypovídalo o tom, že se zdanitelné plnění odehrálo tak, jak bylo deklarováno. Nelze tak hovořit o tom, že by stěžovatelka byla bez důkladného uvážení nucena doložit nespecifikované důkazní prostředky, aby vyhověla ničím neohrazeným požadavkům daňových orgánů.

IV. Závěr a náklady řízení

[103] NSS uzavírá, že v této věci bylo zjištěno dostatečné množství okolností, které byly způsobily založit pochybnosti správce daně. Ačkoli městský soud neshledal průkaznými pochybnostmi argumenty správce daně, že stěžovatelka měla dostatek vlastních zaměstnanců a nemusela využívat subdodavatele a že neevidovala zaměstnance společnosti Viola, závěry daňových orgánů správně aproboval. Některé ze zjištěných okolností (např. virtuální sídlo a nekontaktnost dodavatele či platby v hotovosti) by sice samy o sobě důvodné pochybnosti vzbudit nemusely, ve svém souhrnu však obstojí. Dále pak závěr o ekonomické neaktivitě společnosti Viola nelze postavit na tom, že nebylo zjištěno, že by veřejně prezentovala svou činnost. Městský soud také konkrétně nereagoval na námitku týkající se drobných nákupů společnosti Viola.

[104] Navzdory těmto dílčím korekcím shledal NSS dostatek dalších, pro věc podstatných okolností. Poukázat lze na to, že společnost Viola neměla zaměstnance, sídlo měla v bytovém domě bez označení na domovním zvonku či schránce, účetní závěrky zveřejnila naposled v roce 2014 a v živnostenském rejstříku neměla zapsanou žádnou provozovnu. Nic z toho nebylo samo o sobě „vadné“, ve svém celku však jde o signál směřující k pochybnosti. Podstatné je ovšem, že v řízení nevyšlo žádným konkrétním způsobem najevo, jak (jakým způsobem, kterými fyzickými osobami konkrétně, kým řízenými atd.) měla společnost Viola poskytovat svá deklarovaná plnění stěžovatelce, ačkoli stěžovatelka měla procesní prostor to jakýmkoli vhodnými důkazy doložit. Závěr o tom, že Viola pravděpodobně nevykonávala ekonomickou činnost, lze v tomto kontextu vyhodnotit jako důvodnou pochybnost o faktickém uskutečnění zdanitelného plnění. NSS znovu zdůrazňuje, že správcem daně zjištěné okolnosti nezapříčinily odepření nároku na odpočet DPH. Pokud by stěžovatelka předložila jiné důkazy než zpochybněné formální doklady, nárok na odpočet

DPH jí nemusel být odepřen. Důvodem tedy bylo, že stěžovatelka, na rozdíl od správce daně, své důkazní břemeno neunesla. Kromě formálních dokladů nepředložila nic, čím by doložila faktické uskutečnění zdanitelného plnění, ačkoli k tomu byla v daňovém řízení vyzvána. Důvodné pochybnosti správce daně se jí tedy nepodařilo vyvrátit. Závěr o neunesení důkazního břemene stěžovatelkou obstál i v řízení o kasační stížnosti. Byť se městský soud mohl s některými námitkami vypořádat detailněji, NSS neshledal pochybení, pro které by bylo nutné napadený rozsudek zrušit.

[105] NSS tedy zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s.

[106] Neúspěšná stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.). Žalovanému nevznikly náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 21. února 2025

Sylva Šiškeová
předsedkyně senátu